

## フランス会計監査の導入

吉岡正道

### 序 論

#### I 会計監査の発祥

1. 1673年商事勅令による会計監査
2. 合名会社と合資会社の設立

#### II 会計監査の制定

1. 1807年商法典による会計監査
2. 株式合資会社と株式会社の設立
  - (1) 株式合資会社
    - (a) 1807年商法典：株式合資会社の自由設立
    - (b) 1856年会社法：株式合資会社の規制
  - (2) 株式会社
    - (a) 1807年商法典：株式会社の規制設立
    - (b) 1863年会社法：株式会社の自由設立要請
    - (c) 1867年会社法：株式会社の自由設立

### 結 論

### 序 論

17世紀後半からフランス経済は著しく発展してきたが、それに付随して破産する会社も増加してきた。そこで、会社が破産した場合には、商人はその利害関係者に報告書の開示を義務づけられていた。このことが、フランスにおける会計監査の発祥と考えられる。19世紀初頭においては軍事物資調達に関する商人の横暴が目立ち、会社破産の防止のために Napoléon 商法典は 1673 年商

事勅令 (Ordonnance sur le Commerce de 1673)<sup>(1)</sup> の規定を多く取り入れた。当時、取締役の責任が欠如しているという警戒心から監督機関 (organe de contrôle) が出現し、真実 (vérité) と合致する貸借対照表の証明原則が唱えられるようになった。

会計監査役 (commissaires aux comptes) は、1826年および1836年から1837年の経済恐慌の産物として出現したものであり、当時の会計監査役の任務は臨時的でありかつ限定されていた。そこで、1867年7月24日法 (以下、1867年法と略省する) により、会計監査役は、計算書類を株主総会に提示する前に当該計算書類を監督することになった。このことが、監察官 (censeurs) に代わる会計監査役の導入と考えられる。さらに、この導入には会社形態の歴史的変遷と深く関連している。

本稿では、先ず1673年商事勅令によって規定された会計監査の発祥原因を吟味し、次に株式合資会社と株式会社の歴史的変遷にともなう会計監査の動向を考察し、その導入過程を検討する。

注 (1) 今日においては、立法府が原則として立法権を具現化するのであるが、行政府は、立法府の授權により立法府と同様の自由をもって法律 (ordonnance) を制定できる。なお、王政時代には、国王によって法律 (ordonnance) が制定された。

cf. Guy MICHAUD, *Guide France*, Hachette, Paris, 1964, P. 64.

## I 会計監査の発祥

17世紀後半、フランス経済が発展するにつれて破産する会社の数も増え続けたので、それを規制するために1673年商事勅令が制定された。本章では、先ず当該勅令が認めた2つの会社形態を考察し、次に会計監査目的を検討する。

### 1. 1673年商事勅令による会計監査

Louis 13, Louis 14 の治世において、重商主義政策 (mercantilisme) が推進され、Colbert 蔵相が商工業を振興したことによって、フランス経済は大きく躍進した。<sup>(1)</sup> 当時、ようやく普及しはじめた有限責任会社の制度とそれに対する商人の無自覚、さらに、当時のフランス経済の不況から会社の破産 (faillites)、詐欺破産 (banqueroutes frauduleuses)<sup>(2)</sup> の現象が著しくなり、そのためにフランス経済が大混乱をきたした。<sup>(3)</sup> そこで、商取引を活発にし、債権者、出資者の保護を目的とした1673年商事勅令は、第11章第2条で、「破産する商人は、当該商人が所有するすべての財産有高および当該商人が行わなければならないすべての行為によって証明される報告書 (état certifié) を債権者に与えるべきである。」と規定した。次に、第3章第1条で、商人は金額の大小に係わらずすべての取引、商業手形、債権・債務およびそれに伴う商社 (maison) の支出を記入する帳簿を管理することを規定した。さらに、同章第8条で、「同様に、すべての商人は、流動・固定財産およ

び債権・債務の財産目録 (*inventaire*) を作成すべきである。なお、当該財産目録は、2年毎に修正および更新される。」と規定した。J. Savary は、この財産目録が経営管理的機能と破産時における物的証拠としての2つの機能を果たすことを指摘した。前者の機能は、経営成果を知り、使用人による物品の盗難を防止し、あるいは会社財産の構成を知るために必要な貸借対照表作成のための基礎資料となることであり、後者の機能は、会社破産の場合、債権者に営業の財産状態を表示するためである。<sup>(4)</sup>

このように、1673年商事勅令によって、会社が倒産した場合に当該会社の財産有高を証明する報告書の作成義務を商人に課したことは、商人が会社の利害関係者である債権者に報告書を提示することを義務づけたことである。かくして、商人に公表報告書の作成を課したことは、会計監査の発祥と考えられる。ところが、破産会社の債権者は、破産した商人自身によって証明される報告書を閲覧し、当該会社の破産状況を把握しなければならず、自己証明の信憑性が疑問視される。さらに、当該勅令は会計監査の基準についてまったく触れていない。

## 2. 合名会社と合資会社の設立

フランス会社形態の原型は *compagnie* と *société* であり、前者はそれ自体が商業活動を行う公的な性格をもち、国王の特許 (*charte royale*) によって設立され、後者はその構成人の1人または数人が商人として行動する本来私的な営利組織であり、出資者全員の利益配当および損失分担への参加がみられる。<sup>(5)</sup> 1673年商事勅令は、*société* を原型とする合名会社 (*société générale*) と合資会社 (*société en commandite*) との会社形態しか認めていなかった。<sup>(6)</sup> 合名会社は、無限責任社員のみによって構成され、<sup>(7)</sup> 当時の一般的な形態であった。合資会社は、無限責任を負う出資社員 (*associés commandités*) と有限責任を負う匿名社員 (*associés commanditaires*) とから構成され、<sup>(8)</sup> 勅令以前の無限責任社員 (*commandités*) は匿名組織で金銭または財産の出資者の氏名を公表しなかったが、勅令の出資者 (*commanditaires*) は商人である限りその氏名を公表した。<sup>(9)</sup> このような会社形態の成立には、第1に出資者の存在、第2に商人の存在、第3に両者間の利益分配、第4に出資者の有限責任の4つの事項が<sup>(10)</sup> 列挙される。すなわち、土地所有者と製造工業者、資本家と船舶所有者、国家上層の人物と一介の商人などの間に利益共同体を結成し、資本の所有者を商工業の機会への接近に導いたのである。<sup>(11)</sup>

注 (1) 野村健太郎「フランスにおける監査制度の展開 (1)」、『産業経理』Vol. 30 No. 6, 1970年6月, P. 25。

(2) *faillite* は必ずしも不正を伴わないが、*banqueroute* は悪い意味を含み、刑罰の対象となる。『仏和大辞典』白水社、1982年11月, P. 1035。

(3) 青木 脩『新版フランス会計学』財経詳報社、1972年1月, P. 6。

(4) *Ibid.*, P. 7。

(5) 山本桂一『フランス企業法序説』東京大学出版会、1972年11月, P. 6。

- (6) Ibid., P. 23.
- (7) cf. Erik de la VILLEGUERIN, *Dictionnaire de la comptabilité*, Publications Fiduciaires, Paris, Septembre 1984, P. 797.
- (8) Ibid., P. 789.
- (9) 山本桂一, op. cit., P. 23.
- (10) Ibid., P. 290.
- (11) Ibid., P. 23.

## II 会計監査の制定

1673年商事勅令の規定を多く取り入れた Napoléon 商法典は、1807年 9 月25日に公布され、1808年 1 月 1 日から施行された。Napoléon は、軍事物資調達に際しての商人たちの横暴を取り締まるために商法典の作成を念願したといわれ、とくに会社破産制度については厳しく規定した<sup>(1)</sup>。フランスにおいては、会計監査目的が株式形態を取入れている会社の歴史の変遷と深く関連しているの  
で、本章では、2つの株式会社形態を取り上げて、会計監査が制定される歴史的過程を考察し、その目的を検討する。

### 1. 1807 年商法典による会計監査

1807年商法典は、1673年商事勅令第11章第 2 条を改訂し、第 3 卷第 5 章第35条にて、「貸借対照表<sup>(2)</sup>は、債務者が所有するすべての流動・固定財産の計上および評価、債権・債務報告書、損益報告書、支出帳から構成されなければならない。貸借対照表は、真実であること (véritable) を債務者によって証明、日付および署名されなければならない。」と規定した。このことは、1807 年商法典が、会社破産の場合に作成される貸借対照表の「真実」を証明しなければならないことを規定したものであり、破産者は、帳簿が借方・貸方の真実な状況を表示しなければ、詐欺破産者のように起訴されうるのである<sup>(3)</sup>。

1807年商法典は、第 5 章第35条で初めて「貸借対照表」の用語に言及しているが、単に破産と不正破産の相違点を帳簿の中で言及しているにすぎない。それにもかかわらず、同条がすべての流動・固定財産の計上および評価によって貸借対照表の完全な状態を定義し、かつ1675年に J. Savary によって提唱され、その間に1716年 6 月23日国王宣言 (Déclaration de Roi du 23 juin 1716) によって課せられた真実 (vérité) と合致する貸借対照表の証明原則 (principe de la certification du bilan) を採用したことは、フランス会計監査を制定する布石と考えられる。さらに、会社破産に関する帳簿を不正を伴わず不正規に管理した単なる破産者、または詐欺破産者のように、当該会社を破産させた商人として起訴しうるということは、当該破産者が帳簿を正規に管理しないときか、ま

たは帳簿が破産に関する真実な状況を表示しないときである。そうでなければ、法によって詐欺破産者を宣告するということは、とくに法が「偽装記帳 (écritures simulées) を通して、破産者と架空債権者との間において共謀した自己の支払うべき負債」を推定したときである。<sup>(4)</sup> このように、会社破産の場合に作成される貸借対照表は、「真実」であることが債務者によって証明されなければならなかった。なお、破産した商人が作成する貸借対照表は自ら「真実」であると証明されるので、自己証明による貸借対照表の信憑性が疑問視される。

## 2. 株式合資会社と株式会社の設立

1807年商法典は、はじめて株式を発行する2つの会社形態の設立を認めた。<sup>(5)</sup> 本節では、歴史的変遷による当該会社の社会的役割を考察しながら、1807年商法典から1867年法までの会計監査目的を検討する。

### (1) 株式合資会社

#### (a) 1807年商法典：株式合資会社の自由設立

1673年商事勅令で設立が認められた合資会社を前身とする株式合資会社 (société en commandite par actions)<sup>(6)</sup> は、商人によって委託された合同資産を株式に分割して流通可能にしようとしたものにすぎず、本質的には合資会社と考えられる。<sup>(7)</sup> したがって、株式合資会社は何らかの特権を有するものでない代わりに、自由設立が認められていた。この自由設立が、大事業の迅速容易な設立を可能にしたが、その反面、憂慮すべき不幸災厄、混乱破滅を引き起こした。<sup>(8)</sup> 1820年～1840年を株式合資会社熱狂 (fièvre de la société en commandite par actions) の時代といわれ、その弊害は極点に到達し、株式合資会社の無限責任制度は実質的に形骸化されていた。<sup>(9)</sup>

1837年 Wolowski は、株式合資会社が引き起こす社会問題を次のように指摘した。

- ・ 出資は滑稽なまで過大評価されて、営利組織の契約の外観の下に有利な売買が行われる。
- ・ 出資は、無為で実行すれば必ず失敗するような無形所有権、思想、発明を基礎とし、出資者は資本株 (action de capital) と同列に並ぶ産業株 (action industrielle) を得て一切の利益に参与し、会社倒産の際の遺物を争う。
- ・ 資本から利益が徴収され、定時の利益が規則的に支払われる。
- ・ 管理者は、恣意的、絶対的権限を行使するが、委託者たちはこれを制御する方法がなく、他方管理者の頭上には常に連帯責任という Damoclès<sup>(10)</sup> の剣が下がっているため、受動的かつ沈黙の役割に走らせる可能性もある。<sup>(11)</sup>

#### (b) 1856年会社法：株式合資会社の規制

株式合資会社を規制するために、1856年7月17日～23日法 (以下、1856年法と略省する) は、はじめて業務執行者 (gerant) の業務執行を監視する機関である業務監査役会 (conseil de surveil-

lance) を創設した。<sup>(12)</sup> 同法第5条ですべての会社に業務監査役会を設置すべきであると規定し、さらに同法第8条で業務監査役会は、その任務として会社の帳簿、現金、その他の資産項目を監視し、また業務執行者によって作成される財産目録および利益配当議案に関する報告書を、毎年、株主総会に提出すべきであると規定した。つまり、株式合資会社の株主は業務執行者の業務執行を監視する権限をもつが、その数は多数であるため、その中のある者が代表的に業務執行者を監視する機関として業務監査役会を制定したのである。さらに、業務監査役は、会計監査の職務権限をも有し、<sup>(13)</sup> その責任が強化されてきた。その結果、株式合資会社の数は減少し始めた。<sup>(14)</sup>

## (2) 株式会社

### (a) 1807年商法典：株式会社の規制設立

Napoléon 商法典によって設立が認められた株式会社 (société par actions) は、国王の特許を必要とする *compagnie* を前身とするものであり、第29条は、「株主会社は、社名 (nom social) ではまったく存在しない。すなわち、株主会社は、いかなる社員の名においても命名できない。」と規定し、株主会社について「否定的」定義を与えていた。<sup>(15)</sup> 第35条は、「社員は、会社の営業活動によって被る損失額のみを負担する。」と規定し、社員の責任範囲を限定した。さらに、第34条は、「株主会社の資本は、株式および同価値の株券に分割される。」と規定した。ところが、株式会社を設立する際に政府の許可を必要とするため、当時一般的に普及しなかった。なお、この許可制は1867年法まで継続されていた。<sup>(17)</sup>

かくして、1826年から1837年までの間に、1039の株式合資会社が設立されたのに対して、157の株式会社しか設立許可されたにすぎなかった。<sup>(18)</sup>

### (b) 1863年会社法：株式会社の自由設立要請

1863年法 (有限責任会社に関する法律) (Loi relative à la société à responsabilité limitée) は、株式会社の政府許可主義にもとづかない自由な設立主義の採用を要請した。そして、同法は、取締役会、会計監査役会 (commission de surveillance)<sup>(19)</sup> および株主総会の3つの機関を設置し、会計監査役の任務を次のように規定した。すなわち、会計監査役は、みずから適当と判断するときは、いつでも会社の帳簿を閲覧し、会社の活動を調査し、株主総会を招集する権限を有し、年次総会には、広く会社の状況に関する報告および取締役によって提出される貸借対照表およびその他の計算書類に関する報告を行うべき任務を有していた (同法第15条)。<sup>(20)</sup>

会計監査役の権限 (pouvoirs) は、監督機関 (organe de contrôle) にすぎず、当該機関の活動にあたって、会計監査役は、会社業務 (gestion de société) に一切関与してはならない。ところが、実務においては、この適用は常に容易ではない。すなわち、会計監査役の役割を単なる会計数値の検証にとどめるべきであるが、しかし、同時に会社を監督すべきであると規定するならば、当該監督の範囲を制限する場合に、困難さが生じてくる。なぜならば、当該監督が効果的でなければ

ならないからである。この困難さを回避するために、これまでの実務では会計監査役の役割を単なる会計数値の検証にとどめていた。<sup>20</sup>これに関して、1867年法は改訂を試みた。

### (c) 1867年会社法：株式会社の自由設立

1867年法は、株式合資会社に対して業務監査役会制度を継続し、株式会社に対して会社設立の自由を認め(第21条1項)、かつ会計監査役制度を導入した。会計監査役は、株主総会によって選ばれ、株主としての権限を維持し、伝統的に株主の代理人として考えられている。1867年法は、会計監査役に委ねられた任務を株主総会に提出する報告書の作成義務と定義づけた。<sup>23</sup>G. Ripertによると、会計監査役会は会社のいち機関であると述べている。<sup>23</sup>なお、フランス商法上は、会計監査役と会社との関係を一般に民法の規定にもとづく単なる委任契約であると解釈される。<sup>24</sup>

J. Sigautによると、株式会社に会計監査役制度を導入したのは、従来の政府の許可を必要とする制度に代えるという目的であり、商人は、会計監査役制度が警視役会(*commission de police*)に変化したりするのではないかと警戒し、<sup>25</sup>1863年法の常時監督(*contrôle permanent*)に対して、1867年法は、第33条第1項で「株主総会の開催について定款に定める時期に先だつ3カ月間、会計監査役(*commissaires aux comptes*)は、会社利益にとって適当と判断する場合に帳簿を閲覧し、かつ会社の取引(*opérations*)を調査(*examiner*)する権限を有する。」と規定した。さらに、1867年法は、株式会社の会計監査役の職務について第32条第1項で、「年次株主総会は、取締役によって提出される会社の状況、貸借対照表およびその他の計算書類に関して次年度の株式総会に報告書を作成する1人または数人の会計監査役を社員または非社員の中から指名する。」と規定した。これは1863年有限責任会社法の規定を取り入れたものである。当該規定によると、会計監査役は、単に計算書類の数値を検証するだけでなく、会社の状況をも調査する任務を負っていた。しかしながら、このことは、会計監査役が会計監査と同様に業務監査をも行うことを意味するものでなく、会計監査をより効果的に遂行するために業務監査を行うものと解される。なお、同条第2項で、「貸借対照表およびその他の計算書類の承認に関する審議(*délibération*)が会計監査役の報告より先行された場合には、この審議を無効とする。」と規定したが、どのような報告書を作成すべきか不明であり、<sup>26</sup>会計監査役によって異なる報告書が作成されることもあった。<sup>26</sup>かくして、1867年法によると、会計監査役の姿勢(*attitude*)は不十分であり、かつ会社指導者に対する独立性も欠如していた。

注(1) 山本桂一『フランス企業法序説』東京大学出版会、1969年1月、P.22。

(2) J. Savaryによると、貸借対照表は、上部の損益計算と下部の財産計算とから構成される。上部の損益計算は、期末資産の期末負債超過額と期首資本の比較によって求められる。下部の財産計算は、上部からの資産をうけ、これに実地棚卸の結果えられた資産を加えた資産総額から、上部で示された負債を控除して、債務返済後に会社内に残存する純資産額を計上する。

貸 借 対 照 表

商品、債権、現金（実地棚卸による）	×××	債務（実地棚卸による）	×××
		会社設立契約による基本資本金	×××
		実地棚卸の差額	×××
	×××		×××
流動資産	×××		
固定資産	×××		
建物評価額	×××		
資産総額	×××		
実地棚卸法による債務控除	×××		
残余資産総額	×××		

青木 脩 『新版フランス会計学』, 財計詳報社, 1972年1月, PP.8~9。

(3) Gérald-Charles BOURQUIN, *Le principe de sincérité du bilan*, Librairie de l'Université Genève, Genève, 1976, P. 191.

(4) Ibid., P. 45.

(5) 野村健太郎 「フランスにおける監査制度の展開(1)」, 『産業経理』 Vol. 30 No. 6, 1970年6月, P. 26。

(6) 合同出資 (commendite) とは, 当事者の一方が金銭, 商品等を他の一方に交付, 提供し, 後者がその利用運営の結果, 利益を実現した場合にこれを相互間で所定の割合に応じて配分することである。

(7) 山本桂一, op. cit., P. 23。

(8) Ibid., P. 23.

(9) Ibid., P. 53.

(10) Damoclès とは, 前4世紀初頭の Syracuse 王 Dionysius の寵臣であり, 今日では常に身の迫っている危険という意味である。『仏和大辞典』, 白水社, 1982年11月, P. 673。

(11) 山本桂一, op. cit., P. 53。

(12) 早稲田大学フランス商学研究会 「フランス会社法(1)」, 『早稲田法学』第56巻第2号, 1981年, PP. 1070~1071。

(13) 森川八洲男 「フランス会計監査役制度の発展(1)」, 『明大商学論叢』第52巻第7・8号, 1969年10月, P. 93。

(14) Anne LEFEBVRE-TEILLARD, *La société anonyme au 19e siècle*, Presses Universitaire de France, Paris, 1985, P. 423.

設立された株式会社数 :

1856年463社, 1857年217社, 1858年126社, 1859年146社, 1860年111社, 1861年96社。

(15) Ibid., P. 18.

(16) 山本桂一, op. cit., P. 58。

(17) Anne LEFEBVRE-TEILLARD, op. cit., P. 19.

(18) 早稲田大学フランス商学研究会, op. cit., P. 329。

(19) commission de surveillance を主に業務監査を執行する機関である conseil de surveillance と区別するために会計監査役会と訳す。

(20) Henry SOLUS, *La réforme du droit des sociétés par les décrets-lois de 1934 et 1937*, Recueil Sirey, Paris, 1938, P. 227.



- ②① Emmanuel VERGE, Georges RIPERT et Suzanne DALLIGNY, *Répertoire de droit commercial et des sociétés*, Tome 3 Sociétés, Dalloz, Paris, 1958, P.231.
- ②② 森川八洲男, op. cit., P.98.
- ②③ Ibid., P.98.
- ②④ 早稲田大学フランス商学研究会, op. cit., P.1071.
- ②⑤ 野村健太郎, op. cit., P.29.
- ②⑥ Ibid., P.27.

## 結 論

以上、フランス会計監査の歴史的導入過程を考察し、会計監査目的を検討してきた。

19世紀初頭には、取締役の責任が欠如しているという警戒心から監督機関が出現したのであり、一般応募者の保護を目的としていた。さらに、この監督機関を主に恒常機関と臨時機関との2つに分類できる。前者には原則として監察官が従事していたが、監督官 (contrôleurs) または検査官 (inspecteurs) も大変稀であるが従事していた。後者には、会計監査役が従事していた。原則として、2つの監督機関は相互に排他的であったが、Companie des pont, gare et port de Grenelle (1826年) のように2つの機関を同時に有する会社も僅かながら存在していた<sup>(1)</sup>。とくに、19世紀初期には、専門用語が明確でなく、Forges de la Joie (1829年) のように会計監査役が監察官の役割を果たしていたこともある<sup>(2)</sup>。

通常、2人ないし3人の監察官が株主総会によって選任されるが、監察官は、株主のなかから選ばれるので一定数の株式を所有している人でなければならない、1年中その職務を行使した。そして、監察官は、定款の遵守および、会社の取引を監視し、施設を訪問しなければならず、いつでも会社の帳簿および備忘記録帳を閲覧できた。

このように、監察官は、発言権 (voix consultative) を持って取締役会に出席したし、株主総会の開期前に計算書類を調査し、株主総会に監察官に委ねられた任務の結果を報告した。また多くの定款は、株主総会の臨時招集権を監察官に与えていた<sup>(3)</sup>。ところが、監察官の役割は、漸次的に会計監査役に譲られ、1835年以降ほとんど消滅していた<sup>(4)</sup>。

会計監査役の発展は、一様ではなく、経済恐慌の産物として出現した。すなわち、先ず1826年の恐慌後、次に1836年から1837年の恐慌後に会計監査を実施する会社が増えた。会計監査役には、主に任命の任意制と権限 (attribution) の内容との2つの特徴があった。

先ず、前者の特徴においては、株主総会は、必要に応じて計算書類を詳細に吟味するために、株主総会の意を汲んだ1人または2人以上の会計監査役を任命した。極端な場合には、会計監査役の任命は頻繁に義務としてではなく、任意として見做されており、Companie générale maritime

(1855 年) の定款と同じようにある定款では、慎重な防止というよりも、むしろ警戒心の度合いに応じて出現した。通常、2 人ないし 3 人の会計監査役は、株主総会によって株主から選任された。但し、大多数の定款は、取締役会の役員を除くと規定していた。このように、会計監査役の任務は、原則として臨時的でありかつ限定されていた。

次に、後者の特徴においては、会計監査役によって行使される監督は、一般的規定によると株主総会に計算書類を提出する前ではなく、提出後に実施する監督であった。すなわち、事後的 (a posteriori) 監督が原則であり、事前的 (a priori) 監督は例外であった。<sup>(6)</sup>ところが、1867 年法は事後的監督に終止符を打った。

注 (1) Anne LEFEBVRE-TEILLARD, *La société anonyme au 19e siècle*, Presse Universitaire de France, Paris, 1985, P. 334.

(2) Ibid., P. 334.

(3) Ibid., P. 335.

(4) Ibid., P. 335.

(5) 「計算書類が株主総会の開期中に承認されない場合には、株主総会は、当該計算書類を調査し、次回の総会で報告を義務づけられた会計監査役を任命できる。」

(6) Anne LEFEBVRE-TEILLARD, op. cit., P. 338.